

税効果会計の研究

— 国際会計基準第12号を中心にして —

榊 原 英 夫

目 次

- I はじめに
- II 税効果会計の基礎
- III 繰延税金負債の認識
- IV 繰延税金資産の認識
- V 繰延税金資産・負債の測定・表示と開示
- VI むすび

I はじめに

国際会計基準委員会は、1979年7月に国際会計基準第12号「法人所得税の会計 (Accounting for Taxes on Income)」(以下、「旧 IAS 12」と呼ぶ) を公表した。旧 IAS 12は、1981年1月1日以降に開始する会計期間に関する財務諸表に適用された。旧 IAS 12は、税効果会計に関する会計処理方法として繰延法 (Deferral Method) と負債法 (Liability Method) からの選択適用を容認していた¹。その後、国際会計基準委員会は、1989年1月に公開草案第33号 (「法人所得税の会計 (Accounting for Taxes on Income)」) を公表し、

1 国際会計基準ハンドブック・青山監査法人 ([3], 126-127頁) によれば、旧 IAS 12において繰延法と負債法からの選択適用が容認された事情が「旧 IAS 12が公表された1970年代末は、アメリカでは APB 11のもと損益法 (繰延法—引用者挿入) が適用されていたが、負債法の考え方も強まりつつあり、国際的にも損益法、負債法の方に決め難い状況にあり、当時の IAS の一般的な基準設定の手法である複数の会計処理方法を認めるという観点から、旧 IAS 12では、負債法、損益法のいずれも認めたものと考えられる。」と説明されている。

さらに、1994年10月に再度公開草案第49号（「法人所得税（Income Taxes）」を公表して、旧IAS12の改訂作業を進めた。この結果、国際会計基準委員会は、1996年10月に改訂国際会計基準第12号「法人所得税（Income Taxes）」（以下、「IAS12」と呼ぶ）を公表した。このIAS12は、1998年1月1日以降に開始する会計期間に関する財務諸表に適用されている。IAS12は、繰延法を禁止し、負債法の適用を要求している。

この一連の税効果会計に関する国際会計基準の動向（繰延法の容認から負債法の適用への動向）は、アメリカにおける会計基準の影響を受けていると考えられる。アメリカにおいては1967年12月に会計原則審議会意見書第11号「法人所得税の会計（Accounting for Income Taxes）」（以下、「APB11」と呼ぶ）が公表され、税効果会計が導入された。APB11のもとでは、繰延法の適用が要求されていた。その後、会計原則審議会に代わって会計基準の設定主体となった財務会計基準審議会（FASB）は、1987年12月に財務会計基準書第96号「法人所得税の会計（Accounting for Income Taxes）」（以下、「SFAS96」と呼ぶ）を公表し、この改訂版として1992年2月に財務会計基準書第109号「法人所得税の会計（Accounting for Income Taxes）」（以下、「SFAS109」と呼ぶ）を公表した。SFAS96およびSFAS109のもとでは、負債法と基本的に同じ方法である資産負債法（The Asset and Liability Approach）の適用が要求されている。

本論文の目的は、税効果会計の必要性和負債法（資産負債法）の論拠を明らかにしたうえで、IAS12を分析し、その特徴と問題点を明らかにすることである。

II 税効果会計の基礎

本節では、最初に税効果会計の必要性を明らかにする。次に、繰延法と負債法（資産負債法）と呼ばれる2つの税効果会計の方法を説明したうえで、負債法（資産負債法）の論拠を明らかにする。

(1) 税効果会計の必要性

財務会計における税金費用（法人税等）²の会計処理方法には、納税額方式と税効果会計方式の2つの方法がある³。納税額方式は、要納付税額（特定の会計期間の課税所得に関して当期に支払うべき税額）を当期に関する税金費用として計上する方法である。他方、税効果会計方式は、財務会計上の利益（会計利益）と税法上の利益（課税所得）との差異（期間差異と呼ばれる）あるいは財務会計上の資産・負債の金額と税法上の資産・負債の金額との差異（一時

2 わが国の『税効果会計に係る会計基準（企業会計審議会，平成10年10月30日）』によれば，税効果会計において問題となる税金費用（法人税等）は，「法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金（第一）」であり，「法人税等には，法人税のほか，都道府県民税，市町村民税及び利益に関連する金額を課税標準とする事業税が含まれる（注1）」とされている。

3 旧IAS 12は，①納税額方式と②税効果会計方式について，次のように説明している。

① 納税額方式

納税額方式のもとでは，当期に関する税金費用は，通常，納税引当額に等しい。期間差異の範囲やその潜在的税効果は，しばしば財務諸表の注記において開示される（[8], para.10）。

納税引当額とは，特定の会計期間の課税所得に関して当期に支払うべき税額をいう。この方式の支持論は，税金を企業の営業費用というより，利益の分配項目とみる見解を論拠とする場合がある。しかしながら，利益に課される税金が，費用であるという点では一般に合意がある。納税額方式の別の支持論は，期間差異の税効果は，期間差異が課税所得の一部となる会計期間の税金費用の一部であるとの見解を論拠とする場合がある。この見解は，収益と費用は，現金を受け取ったまたは支払ったときではなく，稼得または発生したときに，認識され，当該会計期間の財務諸表に計上されたとの発生主義の前提に反する（[8], para.11）。

② 税効果会計方式

税効果会計方式のもとでは，利益に課される税金は，企業が利益を稼得するさいに負担すべき費用であると考えられ，その税金に関連する収益および費用が計上される会計期間と同一の会計期間に計上される。期間差異の結果生じる税効果は，損益計算書上税金費用に含められ，貸借対照表上繰延税金残高に含められる。税効果会計方式は，利益に課される税金に関する会計処理方法として，多くの国で用いられている。一般に用いられている方法には，繰延法と負債法と言われる方法がある（[8], para.12）。

なお，旧IAS 12 [8], para.3)によれば，「期間差異とは，一会計期間の課税所得と会計上の利益との差額で，収益および費用項目のうち課税所得に算入される会計期間とそれらの項目が会計上の利益に算入される会計期間とが合致しないために，生じるものをいう。期間差異は，ある会計期間に発生し，その後の1または複数の会計期間において解消する。」と定義されている。

差異と呼ばれる⁴⁾に基づいて生じる税金の影響額を税金費用に反映させる方法である。

APB11によれば、税効果会計の必要性は、次のように説明されている⁵⁾。

「会計上の税引前利益の算定に含められる収益・費用取引の期間差異によって、一会計期間における財務会計上の法人所得税費用を測定する上で問題が生じる。何故ならば、ある会計期間に支払うべき確定した法人所得税は、必ずしも、その会計期間の税引前利益の算定に用いられた収益・費用取引と同じものにより算定されるとは限らないからである。したがって、ある会計期間に支払うべき確定した法人所得税は、必ずしも、その会計期間に財務会計目的上認識

4 弥永・足田（[14]，38頁）は、期間差異と一時的差異（一時差異）との違いについて、『期間差異』と『一時的差異』とは若干異なる概念として用いられている。すなわち、『期間差異』が会計利益（税引前利益）と課税所得との差異のみを含んでいるのに対し、『一時的差異』は税法上と財務会計上の資産・負債金額の差異（将来の税額に影響を与えるもの）すべてを含んでいる。たとえば、株主持分を直接増減させる税効果に関してその相違点を見ることができる。いま、長期保有目的の有価証券の評価替（revaluation）を行い、その評価益・損（税法上は益金・損金に含まれない）を損益計算書を通さずに株主持分に直接組み入れるケースを想定する。この場合、損益計算書上での相違（会計利益と課税所得の間の相違）は生じないので、『期間差異』としては認識されない。しかし、貸借対照表においては、財務会計上の簿価（資産の金額）が増減する一方で、税法上の簿価（資産の金額）は不変であるため差異が生じる。よって、定義によりこの差異は『一時的差異』の範疇に含まれることになる。」と説明している。

5 弥永・足田（[14]，5-6頁）は、税効果会計の必要性について次のように説明している。「現在、わが国の制度会計上、税引後利益は、財務会計の考え方に従って算出される税引前利益から税法に従って算出される法人税等（以下、法人税という）を差し引いた額となっている。したがって、財務会計上の損益認識と税法上の損益認識との間に相違が生じる場合には、税引前利益と税引後利益との対応関係が崩れ、税引後利益段階では財務会計の考え方を貫けないことになる。

たとえば、ある取引事象に対してそれによって生じた損益を財務会計上は当期に認識するものの、税法上はその損益を次期以降で認識するような場合を想定すると、その損益が税引前利益段階で当期に認識される一方で、その損益にかかる法人税は税引後利益段階で次期以降に認識されるといったねじれが生じることになる。…前述の例のような損益とその損益にかかる法人税の認識期間（帰属決算期）がずれていること（ねじれ）により、税引後利益段階において企業の期間損益および決算期末の財政状態が財務諸表に正確に表示されないといった弊害を、企業が支払う法人税の額をどの会計期間の損益と対応させるかを調整することによって取り除くことはきわめて有意義なものである。」

された取引に適合する適正な法人所得税費用を表していない ([2], para.16)。

税金の期間配分手続は、期間差異を伴う取引の税効果を会計処理するために、展開されてきた。法人所得税の期間配分によって、関連する取引が、会計上の税引前利益の算定上認識される会計期間と同じ会計期間に税効果が認識されることになる ([2], para.17)。」

また、『税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書（二・税効果会計の適用の必要性）』によれば、税効果会計の必要性は、次のように説明されている⁶。

「法人税等の課税所得の計算に当たっては企業会計上の利益の額が基礎となるが、企業会計と課税所得計算とはその目的を異にするため、収益又は費用（益金又は損金）の認識時点や、資産又は負債の額に相違が見られるのが一般的である。

このため、税効果会計を適用しない場合には、課税所得を基礎とした法人税等の額が費用として計上され、法人税等を控除する前の企業会計上の利益と課税所得とに差異があるときは、法人税等の額が法人税等を控除する前の当期純利益と期間的に対応せず、また、将来の法人税等の支払額に対する影響が表示されないことになる。」

要するに、会計上の税引前当期利益と課税所得とに差異がある場合等において、税効果会計を適用しないと、税引前当期利益と期間的に対応しない法人税等の額が費用として計上されたり、将来の法人税等の支払額に対する影響額が表示されないといった不合理が生じることになる。税効果会計は、かかる不合理を除去するために必要であると説明されている。

6 『税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書（企業会計審議会、平成10年10月30日）』によれば、「税効果会計は、企業会計上の収益又は費用と課税所得算定上の益金又は損金の認識時点の相違等により、企業会計上の資産又は負債の額と課税所得算定上の資産又は負債の額に相違がある場合において、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金（以下「法人税等」という）の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である（一・経緯）。」と説明されている。

以下において、簡単な設例を用いて、上述した税効果会計の必要性を具体的に明らかにする⁷。

【設例】

A社（決算日は12月31日である）は、貸付金の受取利息からなる100万ポンドの年間利益を稼得している。その利益は、発生基準ではなく、現金基準で課税されている。A社は、通常は、決算日前に各会計期間に発生したすべての利息を受け取る。したがって、課税所得は、会計上の利益と同額である。しかしながら、A社は、1995年の初めになるまで1994年分の受取利息を受け取らなかった。その結果、A社の1994年の課税所得は、ゼロとなり、課税されないこととなった。

A社が①納税額方式を適用する場合、②税効果会計方式を適用する場合、1993年から1996年の各損益計算書における税引前利益・税金費用・当期利益は、それぞれ図表1および図表2のように示される。なお、税率は、33%と仮定する。

図表1（納税額方式）

決算日 (12月31日)	税引前利益 (単位千ポンド)	税金費用 (単位千ポンド)	当期利益 (単位千ポンド)
1993	1,000	330	670
1994	1,000	0	1,000
1995	1,000	660	340
1996	1,000	330	670

7 この設例は、イギリスの会計基準審議会（Accounting Standards Board）による『税金会計に関するディスカッション・ペーパー（[1], para.3.3.4・para.3.3.5）』の例示を参考にした。

図表 2 (税効果会計方式)

決算日 (12月31日)	税引前利益 (単位千ポンド)	税金費用 (単位千ポンド)	当期利益 (単位千ポンド)
1993	1,000	330	670
1994	1,000	330	670
1995	1,000	330	670
1996	1,000	330	670

納税額方式を適用する場合、1993年から1996年の各会計期間において同一の税引前利益(100万ポンド)を稼得したA社が、1994年には税金費用をゼロと報告し、1995年には税金費用を66万ポンド(通常の二倍)と報告することになる。したがって、納税額方式を適用する場合、A社は、1994年と1995年とも同一の税引前利益(100万ポンド)を稼得したにもかかわらず、1994年には100万ポンドの当期利益を報告し、1995年には34万ポンドの当期利益を報告することになる。このことは、明らかに不合理であると考えられる⁸。この不合理をな

8 『税金会計に関するディスカッション・ペーパー ([1], para.3.3.6)』によれば、納税額方式に対する問題点(処分可能利益の算定上の問題点)が「A社は、1994年の金額に基づいて、1995年に課される追加的税金を支払うに必要となるであろう資産を配当金として分配できるであろう。」と指摘されている。

また、斎藤 ([13], 34-35頁)は、設例「ある取引について収益の認識が財務諸表上と納税申告書上で異なるために、税引前利益は年度 t_1 は1,000、年度 t_2 は0であるのに対して、課税所得は、それぞれ500であったとする。なお、税率は、40%とする。(損益取引は、この取引だけであったとする。)」に基づいて、納税額方式の問題点(処分可能利益の算定上の問題点)を次のように指摘している。「年度 t_1 と年度 t_2 の2期間の税引前利益の合計は、1,000であり、課税所得もまた1,000(=500+500)である。そして2期間の税引前利益の合計額に対して納付すべき税額の合計は、400(=200+200)である。したがって、2期間の処分可能な利益の金額は、600(=1,000-400)であると言える。しかし納税額方式を用いて計算した場合、年度 t_1 の当期純利益(税引後の利益)は800であり、2期間の処分可能な利益の合計額を超過することになる。…処分可能な利益を計算するためには、税効果が認識・測定されなければならないと考えられる。すなわち、法人税等が費用であることを前提としたうえで、計算される利益に処分可能性を付帯させるためには、税効果会計が適用されなければならない

くするために、税効果会計方式を適用する必要がある。つまり、損益計算書に1994年の税引前利益（100万ポンド）に対応する税金費用（33万ポンド）が計上される。また、貸借対照表には、1994年の決算日における将来の法人税等の支払額に対する影響額（33万ポンド）が負債として計上される。

（2）税効果会計の方法

税効果会計方式には、繰延法と負債法と呼ばれる2つの方法がある。旧IAS 12によれば、繰延法と負債法は、次のように説明されている⁹。

いのである。ここに、税効果会計を適用する論拠が示されると思われる。」

9 APB オピニオン No.11は、税効果会計の方法として、①繰延法、②負債法、③純税額法を次のように説明している。

① 繰延法

繰延法のもとでの税の期間配分手続によれば、当期の期間差異による税効果は、繰延べられ、その期間差異が取消される将来の会計期間の法人所得税費用に配分される。繰延法によれば、期間差異が発生した会計期間の利益に対する期間差異の税効果に重点が置かれている。したがって、繰延税金は、期間差異が発生したの時点の実際の税率に基づいて算定され、その後の税率の変更に對する修正や新規に課せられる税を反映するための修正は行われない。当期に支払うべき税を軽減するような取引に対する税効果は、繰延税金の貸方項目として処理される。他方、当期に支払うべき税を増大するような取引に対する税効果は、繰延税金の借方項目として処理される。これらの繰延税金は、将来の会計期間における法人所得税費用として償却されるが、その償却は、税効果を生み出す取引の性質やこれらの取引が課税所得との関連において税引前利益の算定に関与する在り方に基づいてなされる（[2], para.19）。

② 負債法

負債法のもとでの税の期間配分手続によれば、税引前利益に基づいて支払うべきと考えられる法人所得税額が当期に発生した費用として計上される。税引前利益の各構成要素に課せられる税金は、その構成要素が法人所得税額に含まれた会計期間あるいは含まれるであろう会計期間毎に、異なる税率で計算される。期間差異が発生する会計期間における法人所得税費用と未払法人所得税との差額は、将来における未払税金たる負債であるかあるいは前払税金たる資産であるかのいずれかである。将来における税金負債および前払税金の見積額は、期間差異が解消する会計期間に実施されるであろうと予測される税率で計算される。負債法のもとでは、当初の計算は、仮の計算であると考えられ、税率が変更されたり、新しい税が課されるようになれば、将来修正されることになる（[2], para.20）。

③ 純税額法

純税額法のもとでの税の期間配分手続によれば、期間差異の税効果（繰延法または負債法のいずれかによって算定される）は、資産・負債および関連する収益・費用を評価する形で認識される。税効果は、税の控除性が評価の要因であるか税の加税性が評価の要因であるかに基づいて、関連する資産または負債を減額するように適用される（[2], para.21）。

① 繰延法

繰延法のもとでは、当期の期間差異の税効果は、その期間差異が取消される将来の会計期間に繰延べたうえで、配分される。貸借対照表に計上された繰延税金残高は、現金を受け取る権利または現金を支払う義務を表すものとは考えられないので、繰延税金残高を税率の変更または新税の賦課を反映するために修正することはない（[8], para.13）。ここで期間差異とは、課税所得と会計上の利益との差額であり、収益および費用のある項目が、課税所得に算入される会計期間とそれらが会計上の利益に算入される会計期間とが一致しないために、生じる差額である。ある会計期間に生じる期間差異は、それ以降の1または複数の会計期間において取消される（[8], para.5）。

② 負債法

負債法のもとでは、当期の期間差異の税効果について予測される税効果は、将来支払わねばならない税金を表す負債として、または将来の前払税金を表す資産として計上される。繰延税金残高は、税率の変更または新税の賦課によって修正される。その残高は、予測される将来の税率の変更によって修正される場合もある（[8], para.16）。

前述したように旧IAS 12によれば、税効果会計に関する会計処理方法として繰延法と負債法（損益計算書負債法と呼ばれることもある）からの選択適用を容認していた。しかしながら、IAS No.12は、繰延法を禁止し、もう1つの負債法（貸借対照表負債法と呼ばれることもある）の適用を要求している。IAS No.12（[11], Intro.para.1）によれば、損益計算書負債法のもとでは、期間差異に焦点が当てられるのに対して、貸借対照表負債法のもとでは、一時差異に焦点が当てられると説明されている。ここで、期間差異は、ある会計期間の課税所得と会計上の利益との差額であり、ある会計期間に発生し、翌期以降に取消される差額である。また、一時差異は、資産または負債の税務基準額と貸借対照表上の帳簿価額との差額であると説明されている。なお、資産または負債の税務基準額とは、税務上、当該資産または負債に帰属するとされる金

額であるされている。

近年、多くの国の税効果に関する会計基準において、負債法（資産負債法）が採用されている¹⁰。この負債法（資産負債法）の論拠として次の2つ論点が指摘されている¹¹。

① 負債法（資産負債法）は、『概念フレームワーク』¹²における資産・負債の定義と整合性がある。

② 負債法（資産負債法）は、他の税効果会計に関する方法（繰延法など）ほど複雑ではない。

たとえば、SFAS No.109 ([7], para.63) は、この2つ論点を「法人所得税の会計に対する資産負債法は、FASB 概念ステートメント No.6『財務諸表の構成要素』における定義や概念フレームワークの他の部分と整合性があると考えられている。また、資産負債法は、もっとも有用で理解可能な情報を提供するし、法人所得税に対する他の会計方法ほど複雑ではないと考えられている。」と指摘している。

また、B. J. エプステインとA. A. ミルザ ([4], p.513) は、上記の2つ論

10 文献 ([12], 216-225頁) を参照のこと

11 B. J. エプステインとA. A. ミルザ ([4], p.510) は、繰延法が一般に容認されなくなった背景について、次のように説明している。「繰延法は、その論拠を費用収益対応原則に置くものであり、貸借対照表指向のものとして推進されてきたものではなかったけれども、それは、実務上複雑であるとの難点があったし、また、貸借対照表にしばしば大きな歪みをもたらした。繰延法は、ほとんどの注意が損益計算書に向けられていた時代、つまり、1960年代後半および1970年代の間は容認されうものと考えられていた。しかし、最近になって、企業実体の財政状態についての有意義な報告へと焦点が移行するにつれて、これらの問題が再検討されてきた。IASC による『財務諸表の作成と表示のためのフレームワーク』の採用後、法人所得税の会計における実質的な変化がなされるであろうことは避けがたいものとなった。旧 IAS 12によって許容されていた繰延法の適用によって計上される繰延借方項目および繰延貸方項目は、一般にフレームワークにおいて定義される真の資産または負債ではなかった。したがって、それらの項目は、貸借対照表に帰属するものではない。結果として、繰延法を一般に認められた会計原則の代表的な方法として支持することはもはやできなくなった。」

12 FASB ([5], p.2) によれば、「概念フレームワーク」という用語は、「一種の憲法、つまり、整合性のある諸基準を導きだすことができ、かつ財務会計および財務諸表の性質、機能および限界を規定する、相互に関連した目的と基本原理の体系的システムである。」と説明されている。

点を次のように指摘している。

「財務諸表の作成と表示のためのフレームワークによれば、負債は、過去の取引から生じるものであり、『(別の)当事者の要求を満たすために経済的便益を具現化している資源の犠牲』を伴うものであると定義されている。また、資産は、『企業へのキャッシュ・フローに対して直接的または間接的に貢献する用役潜在性』であると定義されている。…繰延法の使用によって生じる繰延借方項目および繰延貸方項目は、フレームワークによって規定されている資産および負債の定義を満たさない。この整合性の欠如が、IASCによる旧IAS 12の見直しの基本的な理由の1つであった。その結果、改訂IAS No.12が1996年に発行されるに至った。

負債法の適用は、少なくとも概念上は、繰延法と比較した場合、比較的単純である。繰延法による場合と違い、さまざまな構成要素を確定するために用いた実効税率は、もはや適合しないので、さまざまな未取消の差異の発生時期についての歴史的記録を保持する必要がある。」

負債法(資産負債法)を支持する第一の論点については、次節以降「繰延税金負債・資産の認識において詳細に検討する。

Ⅲ 繰延税金負債の認識

本節では、最初に、加算一時差異について繰延税金負債を認識すべきとする論拠を明らかにする。次に、加算一時差異の例を示した後、加算一時差異について繰延税金負債を認識しない例外的ケースを明らかにする。

(1) 加算一時差異と繰延税金負債の認識

IAS 12 ([11], para.15)によれば、すべての加算一時差異について繰延税金負債を認識しなければならない。ただし、後述する例外的ケースについては除かれる(17頁参照)。

加算一時差異は、「資産または負債の貸借対照表計上額が回収または決済されるとき、その将来会計期間の課税所得の算定上加算される、当該計上額とそ

の税務基準額との差額のことである ([11], para.5)。』と定義されている。ここで、資産の税務基準額¹³は、「企業が当該資産の帳簿価額を回収するとき、企業に流入するであろう課税対象となる経済的便益に対して、税務上損金に算入されるであろう金額のことである。もし、その経済的便益が課税対象とされないならば、その資産の税務基準額は、帳簿価額と同額である ([11], para.7)」と説明されている。また、負債の税務基準額¹⁴は、「帳簿価額から当該負債に関して税務上将来会計期間に損金に算入されるであろう額を控除した金額のことである。前受収益の場合には、その負債の税務基準額は、帳簿価額から将来会計期間に益金に算入されないであろう額を控除した金額である ([11],

13 IAS 12 ([11], para.7) は、資産の税務基準額として次のような例を示している。

① ある機械の取得原価は、100である。税務上、減価償却費30がすでに当期および過去の会計期間において損金に算入されており、その未償却残高が、将来の会計期間において減価償却としてまたは処分時の減算を通して損金に算入される。機械の使用によって生じる収益は課税され、機械の処分による利得は課税され、処分損は税務上損金に算入される。この機械の税務基準額は、70である。

② 未収利息の帳簿価額は、100である。その受取利息は、現金基準に基づいて課税される。この未収利息の税務基準額は、ゼロである。

③ 売上債権の帳簿価額は、100である。これに関連する収益は、すでに課税所得（欠損金）に含まれている。この売上債権の税務基準額は、100である。

④ 子会社からの未収配当金の帳簿価額は、100である。配当金は、非課税である。この資産の帳簿価額の全額が、実質的に経済的便益に対して減算される。したがって、この未収配当金の税務基準額は、100である。

⑤ 貸付金の帳簿価額は、100である。貸付金の回収は、税務上いかなる影響ももたらさないであろう。この貸付金の税務基準額は、100である。

14 IAS 12 ([11], para.8) は、負債の税務基準額として次のような例を示している。

① 流動負債に帳簿価額100の未払費用が含まれている。これに関連する費用は、税務上現金基準に基づいて損金に算入される。この未払費用の税務基準額は、ゼロである。

② 流動負債に帳簿価額100の前受利息が含まれている。これに関連する利息収益は、現金基準に基づいて課税される。この前受利息の税務基準額は、ゼロである。

③ 流動負債に帳簿価額100の未払費用が含まれている。これに関連する費用は、税務上すでに損金に算入されている。この未払費用の税務基準額は、100である。

④ 流動負債に帳簿価額100の未払罰金・科料が含まれている。罰金・科料は、税務上損金に不算入である。この未払罰金・科料の税務基準額は、100である。

⑤ 借入金の帳簿価額は、100である。借入金の支払いは、税務上いかなる影響ももたらさないであろう。この借入金の税務基準額は、100である。

para.8)。」と説明されている。

IAS 12 ([11], para.16) は、加算一時差異について繰延税金負債を認識すべきとする主張を次のように述べている。

「資産を認識するには、その帳簿価額が将来の会計期間において企業に流入する経済的便益として回収されるであろうことが本質的要件である。資産の帳簿価額が税務基準額を超える場合、税務上益金となる経済的便益の金額は、損金として認められる金額を超えるであろう。この差額が、加算一時差異であり、将来の会計期間において法人所得税を支払う義務が繰延税金負債である。企業が資産の帳簿価額を回収するに依りて、加算一時差異は解消され、企業に課税所得が生じるであろう。これらのことによって、経済的便益が税金の支払いという形態で企業から流入するであろう可能性は高い。したがって、本基準書は、パラグラフ15 (17頁参照—引用者挿入) およびパラグラフ39 (19頁参照—引用者挿入) で述べた特定の条件の場合を除いて、繰延税金負債の認識を要求している。」

この主張は、繰延税金負債が国際会計基準委員会による『財務諸表の作成と表示のためのフレームワーク』における負債の定義（「負債とは、過去の事象から生じた特定の企業の現在の義務であり、それを決済するためには、経済的便益を有する資源が当該企業から流出することになると予測されるものである。([9], para.49)。」）や資産・負債の認識基準（「(a)当該項目に関連する将来の経済的便益が当該企業に流入するか当該企業から流出する可能性が高いこと。(b)当該項目が信頼性をもって測定できる原価または価値を有していること([9], para.83)。」）と整合性があることを論拠としていると考えられる。

また、SFAS 109 ([7], para.75) は、アメリカの財務会計基準審議会による『財務会計諸概念に関するステートメント第6号』における負債の定義（「負債とは、発生の可能性の高い将来の経済的効益の犠牲であり、特定の企業実体が過去の取引または事象の結果として、将来他の企業実体に対して、資産を譲渡または用役を提供しなければならない現在の責務から生じる（[6],

para.35)。』)を引用したうえで、繰延税金負債は、この負債の定義を構成している3つの特質を満たすものであるとの見解を次のように主張している。つまり、SFAS 109は、資産負債法によって計上される繰延税金負債が、『財務会計諸概念に関するステートメント第6号』における負債の定義と整合性があるとの観点から、繰延税金負債を認識すべきであると主張している。

「負債の第一の特質によれば、負債は、『特定の事象の発生または請求に基づいて、特定の期日または確定できる期日に、発生の可能性の高い将来の資産の譲渡または使用による決済を伴うような、1つまたは複数の他の企業実体に対する現在の義務または責任を具体化したものである ([6], para.36)。』とされている。税金は、政府によって課される法律上の責務である。加算一時差異の繰延税効果に対する責務は、税法の要請から生じる ([7], para.76)。

政府は、純課税所得に税金を課する。加算一時差異は、将来会計期間の納税額となるであろう。企業の資産または負債として認識され、報告されている金額が回収または決済されるとき、加算一時差異によって、課税所得が増加し、納税額が増加するであろう ([7], para.77)。

負債の第二の特質によれば、『義務または責任は、将来の犠牲を回避する余地をほとんどまたはまったく残さずに、特定の企業実体に責務を負わせる ([6], para.36)。』とされている。企業は、加算一時差異の将来の解消をもたらす事象を遅らせることによって、たとえば、関係する資産の回収または関係する負債の決済を遅らせることによって、その解消を遅らせることができるかもしれない。しかしながら、これらの加算一時差異が、納税額をもたらしないうとの主張は、資産および負債について報告されている金額が、それぞれ回収または決済されるであろうとの貸借対照表に内在している会計上の前提と矛盾するであろう。このことによって、貸借対照表が内部的に矛盾したものとなる。このような理由で、審議会は、加算一時差異が、将来会計期間の納税額をもたらすであろうか否かではなく、それをもたらすであろう時期だけが問題となると結論づけた ([7], para.78)。

負債の第三の特質によれば、『企業実体に責務を負わせる取引または他の事象が、すでに生じている（[6], para.36）。』とされている。繰延税金負債は、加算一時差異を生み出すのと同じ過去の事象から生じる（[7], para.79）。』

要するに、加算一時差異について繰延税金負債を認識すべきとする主張は、繰延税金負債が『概念フレームワーク』における負債の定義と整合性があることを論拠としている。

(2) 加算一時差異の例示

IAS 12によれば、加算一時差異は、①期間差異としての加算一時差異と②その他の加算一時差異とに分けて、例示されている。

① 期間差異としての加算一時差異の例示

収益または費用が、ある会計期間の会計上の利益に含まれるが、別の会計期間の課税所得に含まれる場合、一時差異が生じる。このような一時差異は、期間差異として記述される。次に示すのは、この種の一時差異の例である。これらの例は、加算一時差異であり、したがって、繰延税金負債を生じさせる（[11], para.17）。

(a) 受取利息は、発生基準で会計上の利益に含まれるが、租税区域によっては、現金回収時に課税所得に含まれる場合がある。このような収益は現金が回収されるまで課税所得に影響を与えないので、貸借対照表で認識される未収利息の税務基準額は、ゼロである。

(b) 課税所得（欠損金）の算定に用いられる減価償却費が、会計上の利益の算定に用いられるそれと異なる場合がある。この一時差異は、資産の帳簿価額とその税務基準額（資産の取得原価から、当期以前の課税所得の算定上当該資産に関して課税当局によって認められたすべての損金算入額を控除した金額）との差額である。税務上加速償却がなされると、加算一時差異が発生し、繰延税金負債が生じる（もし、税務上の減価償却が会計上のそれより遅いなら、減算一時差異が発生し、繰延税金資産が生じる）。

(c) 開発費が会計上の利益を算定するにさいしては資産計上され、将来の会

計期間にわたって償却されるが、課税所得の算定上はそれが発生した会計期間に損金算入される場合がある¹⁵。このような開発費は、課税所得からすでに控除されているので、税務基準額はゼロである。加算一時差異は、開発費の帳簿価額とゼロの税務基準額との差額である。

② その他の加算一時差異の例示

一時差異（加算一時差異と減算一時差異）は、次のような場合にも生じる（[11], para.18）。

(a) 買収（Acquisitions）による企業結合の原価が、取得された識別可能な資産・負債の公正価値を参照して、それらの資産・負債に配賦されるが、税務上はそれに相応するいかなる修正もなされない場合¹⁶

(b) 資産が再評価されるが、税務上はそれに相応するいかなる修正もなされない場合¹⁷

15 IAS No.9 ([10], para.16) は、「プロジェクトの開発費は、パラグラフ17において識別されている資産の認識規準を満たさない限り、それらが発生した会計期間に費用として認識すべきである。費用として当初認識された開発費は、それ以降の会計期間において資産として認識すべきではない。」と規定している。IAS No. 9 のパラグラフ17において、「プロジェクトの開発費は、次のすべての規準を満たす場合、資産として認識すべきである（[10], para. 17）。」と規定されている。

(a) 製品または製法が明確に特定されており、製品または製法に帰属しう原価が個別に識別でき、かつ、信頼性をもって測定できること。

(b) 製品または製法の技術的実現可能性が、証明できること。

(c) 企業が、製品または製法を生産・販売するかまたは使用する意図があること。

(d) 製品または製法にとっての市場の存在が証明できることまたはそれが販売ではなく内部で使用されるものであるなら、企業にとってのその有用性が証明できること。

(e) プロジェクトを完成させ、製品または製法を販売または使用するに十分な資源が存在するかまたはそれらの入手可能性が証明できること。

16 IAS 12 ([11], para.19) は、企業結合における一時差異について、「買収による企業結合の原価は、交換取引日における取得された識別可能な資産・負債の公正価値を参照して、それらの資産・負債に配賦される。取得された識別可能な資産・負債の税務基準額が、当該企業結合に影響されないか、異なる影響を受ける場合、一時差異が生じる。たとえば、ある資産の帳簿価額は、公正価値に増額されるが、その資産の税務基準額は、前の所有者にとっての原価のままである場合、加算一時差異が発生し、繰延税金負債が生じる。その繰延税金負債は、営業権に影響する。」と説明している。

17 IAS 12 ([11], para.20) は、公正価値で計上される資産について、「国際会計基準は、特

(c) 連結上、営業権または負の営業権が生じる場合

(d) 当初認識時における資産または負債の税務基準額が、当初の帳簿価額と異なる場合。たとえば、企業が資産に関連して非課税政府補助金を受けた場合

(e) 子会社、支店及び関連会社に対する投資並びにジョイント・ベンチャーに対する持分の帳簿価額がその税務基準額と異なる場合

(3) 加算一時差異について繰延税金負債を認識しない例外的ケース

IAS 12によれば、すべての加算一時差異について繰延税金負債を認識しなければならない。ただし、次の①から③の場合は除かれる。

① 繰延税金負債が、税務上その償却費が損金算入されない営業権から生じる場合 ([11], para.15(a))

IAS 12 ([11], para.21) によれば、営業権は、取得された識別可能な資産・負債の公正価値に対する取得者の持分を買収の原価が超過する金額である。多くの税務当局は、営業権の償却費を課税所得の算定上損金として認めていない。さらに、このような租税地域においては、営業権の原価は、子会社がその営業権の基礎となった事業を処分した場合も損金として認められないことが多い。このような租税地域においては、営業権の税務基準額は、ゼロである。営業権の帳簿価額とゼロの税務基準額との差額は、加算一時差異である。しかしながら、IAS 12は、営業権は、配賦後の残余であり、繰延税金負債を認識すると営業権の帳簿価額を増加させることになるとの理由から、繰延税金負債の認識を認めていない。

② 繰延税金負債が、(i) 企業結合ではない取引でかつ、(ii) 取引時に会計上の利益にも課税所得(欠損金)にも影響しない取引における資産・負債の当初認識から生じる場合 ([11], para.15(b))

IAS 12 ([11], para.22) によれば、資産または負債の当初認識時点において一時差異が生じる場合がある。たとえば、資産の原価の全部または一部が税

定の資産を公正価値で計上し、または再評価することを許容している(たとえば、IAS 第16号「有形固定資産」およびIAS 第25号「投資の会計」参照。)」と説明している。

務上損金に算入されない場合である。このような一時差異の会計処理方法は、当該資産の当初認識をもたらす取引の性質いかんによって決められる。つまり、取引が企業結合ではなく、会計上の利益にも課税所得にも影響しない場合、企業は、パラグラフ15 (17頁参照)およびパラグラフ24 (20頁参照)による除外規定がないならば、繰延税金負債または資産を認識し、当該金額だけ資産または負債の帳簿価額を修正することになるであろう¹⁸。このような修正は、財務諸表を不明瞭にする。したがって、IAS 12は、企業が当初認識時においてもまたその後の認識時においても繰延税金負債または資産を認識することを認めていない。さらに、資産が減価償却されるに従って、未認識の繰延税金負債または資産がその後変動しても、企業は、それを認識しない¹⁹。

18 IAS 12 ([11], para.22)によれば、企業結合の場合や取引が会計上の利益か課税所得のどちらかに影響する場合には、次のように繰延税金負債または資産が認識される。

(a) 企業結合において、企業は、繰延税金負債または資産を認識するが、このことは、営業権または負の営業権に影響を与える。

(b) もし、取引が会計上の利益か課税所得のどちらかに影響するなら、企業は、繰延税金負債または資産を認識し、その結果生じる繰延税金費用または利益を損益計算書上で認識する。

また、IAS 12 ([11], para.23)によれば、パラグラフ15(b)の除外規定が適用されない複合金融商品のケースについて、「IAS 第32『金融商品－開示および表示』に従って、複合金融商品（たとえば、転換社債）の発行者は、複合金融商品の負債部分を負債勘定に資本部分を資本勘定として分類する。租税区域によっては、当初認識時における負債の税務基準額は、負債部分と資本部分の当初帳簿価額の合計額に等しい。この結果生じる一時差異は、負債部分とは別個に資本部分を当初認識することから生じる。このため、パラグラフ15(b)の除外規定は、適用されない。したがって、企業は、これによる繰延税金負債を認識する。パラグラフ61（頁参照－引用者挿入）に従って、繰延税金は、資本部分の帳簿価額に直接借記される。パラグラフ58（頁参照－引用者挿入）に従って、繰延税金資産・負債の事後の変動は、損益計算書上において繰延税金費用（利益）として認識される。」と説明されている。

19 IAS 12 ([11], para.22)は、この例外的ケースとして次のような例を示している。「ある企業が、取得原価1,000の資産を5年の耐用年数に渡って使用し、ゼロの残存価額で処分しようとしている。税率は、40%である。資産の減価償却費は、税務上損金不算入である。処分時のキャピタル・ゲインは非課税であり、キャピタル・ロスは損金不算入である。企業は、資産の帳簿価額を回収するに従って、課税所得1,000を稼得し、税金400を支払うであろう。企業は、それが当初認識により生じるものであるので、繰延税金負債400を認識しない。次年度において、資産の帳簿価額は、800である。企業は、課税所得800を稼得し、税金320を支払うであろう。企業は、それが当初認識により生じるものであるので、繰延税金負債320を

- ③ 子会社、支店及び関連会社に対する投資並びにジョイント・ベンチャーに対する持分に関連して生じる加算一時差異について、一定の条件が満たされる場合（[11], para.39）

IAS 12（[11], para.39）によれば、企業は、子会社、支店及び関連会社に対する投資並びにジョイント・ベンチャーに対する持分に関連して生じるすべての加算一時差異²⁰に対して、繰延税金負債を認識しなければならない。ただし、次の2つの条件が満たされる場合は除かれる。

- (a) 親会社、投資者または持分出資者が一時差異を解消する時期をコントロールできるとの条件
- (b) 予測可能な期間内に一時差異が解消しない可能性が高いとの条件

IAS 12（[11], para.40）によれば、親会社は、その子会社の配当政策をコントロールするので、当該投資に関係する一時差異（未分配利益だけでなく、外国為替換算差額から生じる一時差異を含む）の解消の時期をコントロールできる。さらに、一時差異が解消するときに納付することになるであろう税額を算定することは、しばしば実行困難である。したがって、親会社が予測可能な期間内にその利益を配当しないと決定したときには、親会社は、繰延税金負債を認識しない。支店に対する投資についても、同様の考慮が払われる。

Ⅳ 繰延税金資産の認識

本節では、最初に、減算一時差異について繰延税金資産を認識すべきとする
認識しない。」

20 IAS 12（[11], para.38）は、このような一時差異について次のように説明している。「子会社、支店及び関連会社に対する投資並びにジョイント・ベンチャーに対する持分の帳簿価額（つまり、子会社、関連会社または被投資会社の純資産に対する親会社または投資者の持分で、営業権の帳簿価額を含む）が、当該投資または持分の税務基準額（しばしば取得原価である）と異なるものとなる場合、一時差異が生じる。このような差額は、たとえば、次のような多くの異なる状況のもとで生じる。

- (a) 子会社、支店、関連会社及びジョイント・ベンチャーにおける未分配利益の存在
- (b) 親会社と子会社が別々の国を本拠地としている場合の外国為替レートの変動
- (c) 関連会社投資の帳簿価額の回収可能額までの減額」

論拠と繰延税金資産が認識される条件を明らかにする。次に、減算加算一時差異の例を示した後、減算加算一時差異について繰延税金資産を認識しない例外的ケースを明らかにする。

(1) 減算一時差異と繰延税金資産の認識

IAS 12 ([11], para.24) によれば、繰延税金資産は、減算一時差異を利用できる課税所得が稼得されるであろう可能性が高い範囲で、すべての減算一時差異について認識されなければならない。ただし、後述する例外的ケースは除かれる(25頁参照)。減算一時差異は、「資産または負債の貸借対照表計上額が回収または決済されるとき、その将来会計期間の課税所得の算定上減算される、当該計上額とその税務基準額との差額のことである([11], para.5)」と定義されている。

IAS 12 ([11], para.25) は、減算一時差異について繰延税金資産を認識すべきとする主張を次のように述べている。

「負債を認識するには、その帳簿価額が将来の会計期間において、経済的便益を具体化した資源の企業からの流出によって、決済されるであろうことが本質的要件である。資源が企業から流出するとき、その金額の一部または全部が、負債を認識する会計期間よりも後の会計期間において課税所得計算上損金に算入される場合がある。そのような場合には、負債の帳簿価額と税務基準額との間に減算一時差異が存在する。したがって、負債の当該部分が、課税所得計算上損金に算入される将来の会計期間において取り戻されるであろう税金に関して、繰延税金資産が生じる。同様に、もし、資産の帳簿価額が税務基準額より少ないなら、その差額から将来の会計期間において取り戻されるであろう税金に関して、繰延税金資産が生じる。」

この主張は、繰延税金資産が国際会計基準委員会による『財務諸表の作成と表示のためのフレームワーク』における資産の定義(「資産とは、過去の事象の結果として特定の企業が支配し、かつ将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源である。([9], par.49)」)や資産・負債の認識基準(「(a)当

該項目に関連する将来の経済的便益が当該企業に流入するか当該企業から流出する可能性が高いこと。(b)当該項目が信頼性をもって測定できる原価または価値を有していること（[9], para.83）。）」と整合性があることを論拠としてい
ると考えられる。

また、SFAS No.109 ([7], para.80) は、『財務会計諸概念に関するステートメント第6号』における資産の定義、つまり、「過去取引または事象の結果として、特定の企業実体によって獲得または支配されている発生の可能性の高い将来の経済的便益である（[6], para.25）。」を引用したうえで、繰延税金資産は、この資産の定義を構成している3つの特質を満たすものであるとの見解を次のように主張している。つまり、SFAS109は、資産負債法によって計上される繰延税金資産が、『財務会計諸概念に関するステートメント第6号』における資産の定義と整合性があるとの観点から、繰延税金資産を認識すべきであると主張している。

「資産の第一の特質は、『資産が、単独でまたは他の資産と結合して、直接的または間接的に将来の正味キャッシュ・インフローに貢献する能力を伴う発生の可能性の高い将来の便益を具現化したものである（[6], para.26)』点にある。将来会計期間の課税所得および納税額を減少させる期末の減算一時差異および繰越欠損金は、間接的に将来の正味キャッシュ・インフローに貢献する。あるいは、税法によって欠損金の繰り戻しが認められるならば、将来会計期間の還付税額を増加させる期末の減算一時差異は、直接的に将来の正味キャッシュ・インフローに貢献する。いずれの状況でも、資産の第一の特質は、満たされる（[7], para.81)。

資産の第二の特質は、『特定の企業実体が、便益を獲得することができ、かつ他の企業実体による便益への接近を支配することができる（[6], para.26)』点にある。税法によって認められる範囲で、企業は、将来会計期間または当期の納税額を減少させるか、あるいは繰越欠損金の繰り戻しにより過年度の納税額を還付させるかのいずれかにより、既存の減算一時差異および繰越欠損金か

ら生じるであろう便益を獲得する能力を有している。企業は、その将来便益に対する排他権を有しており、したがって、他の企業実体による便益への接近を支配できる（[7], para.82）。

資産の第三の特質は、『便益に対する企業実体の権利または支配を与える取引または他の事象が、すでに生じている（[6], para.26）』点にある。SFAS 96の審議会の結論によれば、重要な過去の事象は、利益を稼得することであり、それによって便益の実現が可能となる。利益を稼得する前の段階では、減算一時差異および繰越欠損金は、将来の税務上の便益であると考えられるが、財務諸表上においてはいまだ認識できないものである（[7], para.83）。…本審議会は、(a)将来利益を稼得することは、決算日に認識可能な税務上の便益が存在していることに確証を与える事象であるが、(b)将来利益を稼得することは、SFAS 96のもとでは必要条件として主張されていたが、税務上の便益が認識される前に発生していなければならない必要不可欠な事象ではないと結論づけた（[7], para.86）。』

要するに、減算一時差異について繰延税金資産を認識すべきとする主張は、繰延税金資産が『概念フレームワーク』における資産の定義と整合性があることを論拠としている。

（2）繰延税金資産が認識される条件

IAS 12（[11], para.27）によれば、減算一時差異の解消によって、将来の会計期間における課税所得の算定上損金算入が生じる。しかしながら、支払税金の減少という形態での経済的便益は、企業が損金算入額と相殺するに十分な課税所得を稼得する場合に限り、企業に流入する。したがって、減算一時差異を利用できる課税所得が稼得されるであろう可能性が高い場合に限り、繰延税金資産は認識される²¹。

21 SFAS 109のもとでは、すべての減算一時差異について繰延税金資産が認識される。しかしながら、繰延税金資産の一部またはすべてが、実現するであろう可能性より実現しないであろう可能性の方が高い場合（実現しない可能性が50%を超える場合）、繰延税金資産に対する評価性引当金が計上され、その金額だけ減額される（[7], para.17）。

IAS 12は、繰延税金資産が認識される条件、つまり、減算一時差異を利用できる課税所得が稼得されるであろう可能性が高い場合という条件を①十分な加算一時差異がある場合（[11], para.28）と②十分な加算一時差異がない場合（[11], para.29）とに分けて、次のように規定している。

① 十分な加算一時差異がある場合

同一の税務当局の管轄内で、同一の納税主体内に十分な加算一時差異があり、それが次の(a)または(b)の時期に解消すると予測される場合、減算一時差異を利用できる課税所得を稼得するであろう可能性は高い

(a) 減算一時差異の解消が予測されるのと同じ会計期間

(b) 繰延税金資産により生じる税務上の欠損金の繰戻しまたは繰越しが可能な会計期間

② 十分な加算一時差異がない場合

同一の税務当局の管轄内で、同一の納税主体内に十分な加算一時差異がない場合、繰延税金資産は、次の範囲で認識される。

(a) 同一の税務当局の管轄内で、同一の納税主体内に、減算一時差異の解消が予測されるのと同じ会計期間に（または繰延税金資産により生じる税務上の欠損金の繰戻しまたは繰越しが可能な会計期間に）当該企業が、十分な課税所得を稼得するであろう可能性が高い。

(b) 該当する会計期間に課税所得を発生させるタックス・プランニングが企業によって実行可能である。

IAS 12（[11], para.30）は、「タックス・プランニングとは、税務上の繰越欠損金または繰越税額控除の期限が経過する前に、特定の会計期間に課税利益を捻出または増加させる行動である。」と説明している。

(3) 繰延税金資産をもたらす減算一時差異の例示

IAS 12（[11], para.26）によれば、繰延税金資産をもたらす減算一時差異が例示されている。

(a) 退職給付費用は、会計上の利益算定においては、従業員によってサービ

スが提供されるときに費用となるが、課税所得計算上は、企業によって拠出金が基金に支払われるときまたは退職給付金が支払われるときに損金に算入される場合がある。当該負債の帳簿価額と税務基準額との間に一時差異が存在する。税務基準額は、通常、ゼロである。このような減算一時差異は、繰延税金資産をもたらす。拠出金または退職給付金が支払われるときに損金として課税所得から控除されるという形で、経済的便益が企業に流入するからである。

- (b) 研究費²²は、会計上の利益算定においては、発生した会計期間に費用として認識されるが、課税所得（欠損金）計算上は、後の会計期間まで損金に算入されない場合がある。税務当局が将来の会計期間に損金算入を認めるであろう金額を示す税務基準額とゼロの帳簿価額との差額は、減算一時差異であり、繰延税金資産をもたらす。
- (c) 買収による企業結合において、その原価は、取得された識別可能な資産・負債の取引日における公正価値を参照して、それらの資産・負債に配賦される。負債が買収時において認識されるが、課税所得計算上関連原価が、後の会計期間まで損金に算入されない場合、減算一時差異が発生し、繰延税金資産が生じる。取得された識別可能な資産の公正価値がその税務基準額より小さい場合にも、繰延税金資産が生じる。いずれの場合においても、

22 IAS No.9 ([10], para.15) は、「研究費は、それらが発生した期間に費用として認識すべきであり、その後の期間に資産として認識すべきではない。」と規定している。なお、IAS No.9 ([10], para.14) によれば、研究・開発費の認識について、「研究・開発費の異なる期間への配分は、原価と企業が研究・開発活動から引き出すことを期待する経済的便益との関連によって決定される。原価が将来の経済的便益をほぼ確実に与え、かつ原価が容易に測定できるであろう場合には、原価は資産として認識する資格が与えられる。研究活動の本質は、将来の経済的便益が特定の研究費の結果として実現するであろう確実性が低いものである。したがって、研究費は、それらが発生した期間に費用として認識される。開発活動の本質は、そのプロジェクトは活動の研究段階をさらに発展させたものであるもので、場合によっては、企業が将来の経済的便益を享受する確実性を決定できるものである。それゆえ、開発費は、それらが将来の経済的便益をほぼ確実に与えるであろうことを示す一定の規準を満たす場合には、資産として認識される。」と説明されている。

繰延税金資産は、営業権に影響を与える（16頁注16参照）。

- (d) 税務上それに相当するいかなる修正もなされることなく、資産が公正価値で計上されたり、再評価される場合がある（16頁注17参照）。資産の税務基準額がその帳簿価額を超えるなら、減算一時差異が生じる。

(4) 減算一時差異について繰延税金資産を認識しない例外的ケース

IAS 12 ([11], para.24) によれば、繰延税金資産は、減算一時差異を利用できる課税所得が稼得されるであろう可能性が高い範囲で、すべての減算一時差異について認識されなければならない。ただし、次の①から③の場合は除かれる。

- ① 繰延税金資産が、IAS 第22号「企業結合」に従って繰延利益として処理される負の営業権から生じる場合（[11], para.24(a)）

IAS 12 ([11], para.32) は、このケースを例外的ケースとする理由を「IAS 第22号『企業結合』に従って繰延利益として処理される負の営業権に関連する減算一時差異から生じる繰延税金資産を認めていない。何故ならば、負の営業権は、配賦後の残余であり、繰延税金資産を認識すると負の営業権の帳簿価額を増加させることになるからである。」と説明している。

- ② 繰延税金資産が、(i) 企業結合ではない取引でかつ、(ii) 取引時に会計上の利益にも課税所得（欠損金）にも影響しない取引における資産・負債の当初認識から生じる場合（[11], para.24(b)）

IAS 12 ([11], para.33) は、このケースを例外的ケースとする理由を「資産の当初認識において繰延税金資産が発生するケースの1つとして、ある資産に関係する非課税政府補助金をその資産の帳簿価額の算定上は控除するが、その資産の税務上の償却可能額（換言すれば、税務基準額）からは控除しない場合がある。資産の帳簿価額は、税務基準額より少ない。このため、減算一時差異が生じる。政府補助金が、繰延利益として計上される場合もあるが、この場合には、繰延利益とそのゼロの税務基準額との差額は、減算一時差異である。企業がいずれの表示方法を採用しても、パラグラフ22（18頁参照—引用者挿入）

で述べた理由によって、企業は繰延税金資産を認識しない。」と説明している。

③ 子会社、支店及び関連会社に対する投資並びにジョイント・ベンチャーに対する持分から生じる減算一時差異（19頁注20参照）について、次の2つの条件が満たされるケース以外の場合（[11], para.44）

- (a) 予測可能な期間内に一時差異が解消される可能性が高いとの条件
- (b) 一時差異を利用できる課税所得が稼得されるであろう可能性が高いとの条件

(5) 税務上の繰越欠損金および繰越税額控除に対する繰延税金資産

IAS 12（[11], para.34）によれば、税務上の繰越欠損金および繰越税額控除に対する繰延税金資産は、それらを利用できる課税所得が将来稼得されるであろう可能性が高い範囲で認識されなければならない。IAS 12（para.35）は、繰越欠損金および繰越税額控除に対する繰延税金資産の認識について、「税務上の繰越欠損金および繰越税額控除により生じる繰延税金資産を認識するための規準は、減算一時差異により生じる繰延税金資産を認識するための規準と同じである。しかしながら、繰越欠損金があるということは、将来課税所得が稼得されないであろうことの強力な証拠である。したがって、企業が最近損失を被ったことがある場合、企業は、税務上の繰越欠損金および繰越税額控除により生じる繰延税金資産を、企業に十分な加算一時差異がある範囲に限り、あるいは、税務上の繰越欠損金または繰越税額控除が利用できる課税所得が稼得されるとの確たる証拠が他にある範囲に限り、認識することになる。」と説明している。

V 繰延税金資産・負債の測定・表示と開示

本節では、最初に、繰延税金資産・負債についての基本的な測定原則を明らかにする。次に、繰延税金資産・負債の表示についての基準と開示事項を明らかにする。

(1) 繰延税金資産・負債の測定

IAS 12によれば、繰延税金資産・負債は、次に示す①から④の基本的な原則に基づいて測定される。

① 繰延税金資産・負債は、決算日における法定税率または実質的法定税率（および税法）に基づいて、資産が実現する会計期間あるいは負債が決済される会計期間に適用されると予測される税率で測定しなければならない（[11], para.47）。

② 繰延税金資産・負債の測定にさいしては、企業が決算日に資産・負債の帳簿価額の回収または決済を行おうとしている方法から生じる、税務上の帰結を反映しなければならない（[11], para.51）。

なお、IAS 12（[11], para.52）によれば、租税区域によっては、企業が資産（負債）の帳簿価額を回収（決済）しようとする方法が、次のいずれかまたは両方に影響を与える場合がある。

(a) その企業が資産（負債）を回収（決済）するさいに適用される税率

(b) 資産（負債）の税務基準額

この場合には、企業は、繰延税金資産・負債を回収（決済）しようとする方法に合致する税率と税務基準額を使用して測定する²³。

23 IAS 12（[11], para.52）は、このようなケースとして次のような例を示している。

例示A（企業が、繰延税金負債を決済しようとする方法に合致する税率を使用して測定するケース）

ある資産の帳簿価額は、100であり、税務基準額は60である。資産を売却すれば、20%の税率が適用され、その他の所得に対しては30%の税率が適用される。企業が資産をこれ以上使用せずに、売却するつもりであるなら、8（ $40 \times 20\%$ ）の繰延税金負債が認識され、企業が資産を保有し続け、その利用を通して帳簿価額を回収するつもりであるなら、12（ $40 \times 30\%$ ）の繰延税金負債が認識される。

例示B（企業が、繰延税金負債を決済しようとする方法に合致する税務基準額を使用して測定するケース）

取得原価が100で帳簿価額が80の資産が、150に再評価された。税務上は、これに相応する何の修正もなされない。税務上の減価償却累計額は、30であり、税率は30%である。もし、この資産が取得原価以上で売却されれば、減価償却累計額30は、課税所得に含まれるが、取得原価を超える手取額は非課税である。この資産の税務基準額は、70であり、加算一時差異は、80である。もし、企業が資産を使用することによって帳簿価額を回収しようとするのであれば、150の課税所得をもたらすであろうが、70の減価償却費のみが損金に算入できるにすぎない。

③ 繰延税金資産・負債を割引いてはならない ([11], para.53)。

IAS 12 ([11], para.54) は、繰延税金資産・負債を割引いてはならないとする理由を「割引基準に基づく繰延税金資産・負債の算定の信頼性を得るには、各一時差異の解消時期についての詳細なスケジュール表が必要である。多くの場合、このようなスケジュール表の作成は、実行困難であるか極めて複雑である。したがって、繰延税金資産・負債の割引を要求することは、不適切である。割引を強制はしないが、許容すれば、企業間で比較可能性のない繰延税金資産・負債が計上されることになるであろう。したがって、本基準書は、繰延税金資産・負債の割引を強制しないし、許容もしない。」と説明している²⁴。

④ 繰延税金資産の帳簿価額は、各決算日ごとに再検討しなければならない。企業は、繰延税金資産の便益の一部または全部を利用できるほど十分な課税所得を稼得する可能性が高くなった範囲内で、繰延税金資産の帳簿価額を減額しなければならない。このような減額は、十分な課税所得を稼得する可能性が高くなる範囲内で、戻し入れなければならない ([11], para.56)。

(2) 繰延税金資産・負債の表示

IAS 12によれば、税金資産・負債は、貸借対照表に次のように表示しなければ

この前提のもとでは、繰延税金負債は、24 (80×30%) である。もし、企業が資産を直ちに売却することによって帳簿価額を回収しようとするのであれば、繰延税金負債は、次のように計算される。

	加算一時差異	税率	繰延税金負債
税務上の減価償却累計額	30	30%	9
取得原価を超える手取額	50	0	
合計	80		9

24 SFAS No.109 ([7], para.199) は、繰延税金資産・負債を割引いてはならないとする理由を「法人所得税を割引くことが妥当であるか否かといったような概念上の問題および法人所得税の割引に伴う実施上の問題は、数も多いし、複雑でもある。実施上の問題には、割引率を選択するといった問題や繰延税金の金額が法人所得税に加算または減算されることになる将来の会計期間を決定するといった問題を含んでいる。審議会は、この時点ではこれらの問題を検討しないことを決定した。しかしながら、繰延税金を割引くことになれば、一時差異の将来解消時期についての詳細な分析が、絶えず必要となるであろう。SFAS 96に対してしばしば指摘される批判は、解消時期についてのスケジュール表が必要となる点にあった。」と説明している。

ばならない。

① 税金資産および税金負債は、貸借対照表において他の資産および負債と区別して表示しなければならない。繰延税金資産および繰延税金負債は、当期課税税金資産及び当期課税税金負債と区別しなければならない（[11], para. 69）。

② 企業が、財務諸表において資産および負債を流動・非流動に区別している場合、繰延税金資産（負債）を流動資産（負債）として分類すべきではない（[11], para.70）²⁵。

③ 企業は、次の場合に限り、繰延税金資産と繰延税金負債を相殺しなければならない（[11], para.74）²⁶。

(a) 企業が当期課税税金資産と当期課税税金負債を相殺する法律上の強制力のある権利を有している場合で、かつ

(b) 繰延税金資産と繰延税金負債とが、同一の税務当局によって、次のいずれかに対して課せられた法人所得税に関するものである場合

(i) 同一の納税主体または

(ii) 重要な金額の繰延税金負債または資産が決済または回収されると予測される将来の会計期間において、当期課税税金負債と資産を純額で決済しようと意図しているかあるいは資産を実現させると同時に負債を決済しようと意図している異なる納税主体（複数）

25 わが国の『税金効果会計に係る会計基準（第三・1）』によれば、「繰延税金資産及び繰延税金負債は、これらに関連した資産・負債の分類に基づいて、繰延税金資産については流動資産又は投資その他の資産として、繰延税金負債については流動負債又は固定負債として表示しなければならない。ただし、特定の資産・負債に関連しない繰越欠損金等に係る繰延税金資産については、翌期に解消される見込みの一時差異等に係るものは流動資産として、それ以外の一時差異等に係るものは投資その他の資産として表示しなければならない。」と規定されている。

26 わが国の『税金効果会計に係る会計基準（第三・2）』によれば、「流動資産に属する繰延税金資産と流動負債に属する繰延税金負債がある場合及び投資その他の資産に属する繰延税金資産と固定負債に属する繰延税金負債がある場合には、それぞれ相殺して表示するものとする。ただし、異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、原則として相殺してはならない。」と規定されている。

また、IAS 12によれば、税金費用・利益は、損益計算書に次のように表示しなければならない。

① 経常的な事業活動からの損益に関する税金費用・利益は、損益計算書において表示しなければならない（[11], para.77）。

② 当期課税税金と繰延税金は、利益または費用として認識し、当期純損益に含めなければならない。ただし、次の場合は、除かれる（[11], para.58）。

(a) 税金が同じ会計期間または異なる会計期間に、直接資本勘定において認識される取引または事象から生じる場合

(b) 税金が買収による企業結合から生じる場合

なお、IAS 12（[11], para.61）によれば、「税金が同じ会計期間または異なる会計期間に、資本勘定に直接貸記または借記される項目に関係するならば、当期課税税金および繰延税金は、資本勘定に直接貸記または借記しなければならない。」と規定されている²⁷。

(3) 開示

IAS 12によれば、次のような開示が要求されている。

① 税金費用・利益についての主要な内訳は、個別に開示しなければならない（[11], para.79）。

税金費用・利益の内訳には、次のような項目が含まれる（[11], para.80）。

(a) 当期課税税金費用・利益

(b) 過去の会計期間の当期課税税金について当期中に認識された修正

(c) 一時差異の発生と解消に関連する繰延税金費用・利益の金額

27 国際会計基準は、一定の項目を資本勘定に直接貸記または借記することを要求または許容している。このような項目の例として、次のようなものがある（[11], para.62）。

(a) 有形固定資産または長期投資の再評価による帳簿価額の変更（IAS 第16号「有形固定資産」、IAS 第25号「投資の会計」参照）

(b) 遡及して適用される会計方針の変更または重大な誤謬の訂正による期首留保利益の修正（IAS 第8号「期間純損益、重大な誤謬および会計方針の変更」参照）

(c) 在外事業体の財務諸表の換算にさいして生じる為替差額（IAS 第21号「外国為替レート変動の影響」参照）

(d) 複合金融商品の資本部分の当初認識により生じる金額（18頁－注18参照）

- (d) 税率の変更または新税の賦課に関連する繰延税金費用・利益の金額
- (e) 当期課税税金費用を減少させるために使用された、以前には認識されていなかった税務上の欠損金、税額控除または過去の会計期間の一時差異から生じる便益の金額
- (f) 繰延税金費用を減少させるために使用された、以前には認識されていなかった税務上の欠損金、税額控除または過去の会計期間の一時差異から生じる便益の金額
- (g) パラグラフ56 (28頁参照) に従った繰延税金資産の評価減または以前に計上した評価減の戻入れにより生じる繰延税金費用
- (h) ISA 第8号「期間純損益、重大な誤謬および会計方針の変更」の中で認められる代替的会計処理方法に準拠して当期の純損益の算定に含められる、会計方針の変更および重大な誤謬に係る税金費用の金額
- ② 次の項目も、個別に開示しなければならない ([11], para.81)。
 - (a) 資本勘定に直接貸記または借記される項目に関係する当期課税税金および繰延税金の総額
 - (b) 当期中に認識された異常損益項目に関係する税金費用・利益
 - (c) 次の様式のいずれか一方または両方による、会計上の利益と税金費用・利益との関係についての説明
 - (i) 会計上の利益に適用税率を乗じて得られる金額と税金費用・利益との間の数値調整：適用税率²⁸の算定根拠も開示する。
 - (ii) 平均実効税率²⁹と適用税率との間の数値調整：適用税率の算定根拠も開示する。

28 IAS 12 ([11], para.85)によれば、「もっとも有意義な適用税率とは、多くの場合、その企業が本拠を置いている国における国内税率であり、それは国税に適用される税率とこれと実質的に同じ水準の課税所得（欠損金）に基づいて計算される地方税に適用される税率との合計税率である。」と説明されている。

29 IAS 12 ([11], para.86)によれば、「平均実効税率は、税金費用・利益を会計上の利益で割って計算する。」と説明されている。

- (d) 前期と比較した適用税率の変動の説明
 - (e) 貸借対照表上において繰延税金資産が認識されていない減算一時差異、
税務上の繰越欠損金および繰越税額控除の金額（もし、あれば、繰越期限
到来日）
 - (f) 繰延税金負債が認識されていない、子会社、支店及び関連会社に対する
投資並びにジョイント・ベンチャーに対する持分に関係する一時差異の総
額（パラグラフ39-19頁参照）
 - (g) 各タイプの一時差異ならびに各タイプの税務上の欠損金および繰越税額
控除に関する次の金額
 - (i) 各期の貸借対照表上で認識された繰延税金資産・負債の金額
 - (ii) 貸借対照表に計上された金額の変動からは明らかでない場合には、損
益計算書で認識された繰延税金利益または費用の金額
 - (h) 廃止事業についての次の事項に関する税金費用
 - (i) 廃止に伴う損益
 - (ii) 廃止事業の当期中の経常的な事業活動からの損益。なお、過去の会計
期間の対応額も示す。
- ③ 企業は、次の場合には、繰延税金資産の金額とそれを認識することの妥
当性の根拠を開示しなければならない（[11], para.82）。
- (a) 繰延税金資産の実現が、既存の加算一時差異の解消により生じる所得を
超える課税所得が将来得られるかどうかにかかっている場合
 - (b) 企業が繰延税金資産に関係ある租税区域内で、当期または前期に損失を
被っている場合

VI むすび

以上述べてきた IAS 12の分析を踏まえて、IAS 12の特徴とその問題点を指摘
することによって、「むすび」に代える。

(1) 税効果会計の方法として繰延法を排除し、負債法（資産負債法）を採用している。負債法（資産負債法）の論拠が、繰延税金資産・負債と『財務諸表の作成と表示のためのフレームワーク』における資産・負債概念や資産・負債の認識基準との整合性に求められていると考えられる点で、IAS 12は、基本的には、基礎概念との整合性を重視した基準であるといえる。

(2) 次の①から③のような例外的ケースを除いて、繰延税金資産・負債は、すべて認識される。ただし、繰延税金資産は、減算一時差異を利用できる課税所得が稼得されるであろう可能性が高い範囲で、認識される。

① 繰延税金負債が、税務上その償却費が損金算入されない営業権から生じる場合や繰延税金資産が、IAS 第22号『企業結合』に従って繰延利益として処理される負の営業権から生じる場合

② 繰延税金資産・負債が、(i) 企業結合ではない取引でかつ、(ii) 取引時に会計上の利益にも課税所得（欠損金）にも影響しない取引における資産・負債の当初認識から生じる場合

③ 子会社、支店及び関連会社に対する投資並びにジョイント・ベンチャーに対する持分に関連して生じる一時差異について、一定の条件が満たされる場合

繰延税金資産について減算一時差異を利用できる課税所得が稼得されるであろう可能性が高い範囲で認識するとの制限は、『財務諸表の作成と表示のためのフレームワーク』における資産・負債の認識基準（「(a)当該項目に関連する将来の経済的便益が当該企業に流入するか当該企業から流出する可能性が高いこと。(b)当該項目が信頼性をもって測定できる原価または価値を有していること。」）との整合性から、当然であると考えられる。

(3) 繰延税金資産・負債は、決算日における法定税率または実質的法定税率（および税法）に基づいて、資産が実現する会計期間あるいは負債が決済される会計期間に適用されると予測される税率で測定しなければならないとされている。つまり、税率の変更がある場合には、一時差異の解消時に適用されると

予測される税率で繰延税金資産・負債を測定しなければならないとされている。このことは、繰延法を排除し、負債法（資産負債法）を採用したことの必然的帰結であると考えられる。

(4) 繰延税金資産・負債は、割引いてはならないとされている。この理由は、繰延税金資産・負債の割引には、各一時差異の解消時期についての詳細なスケジュール表が必要であるが、このようなスケジュール表の作成が実行困難であるとの実務上の理由によるものと考えられる。

(5) 繰延税金資産・負債を流動資産・負債として分類すべきではないとされている。つまり、繰延税金資産・負債は、すべて固定資産・負債（非流動資産・負債）として分類される。この表示方法は、繰延税金資産・負債を流動資産・負債と固定資産・負債に区分する必要がないので、簡便な方法である。しかしながら、1年未満に回収・決済される一時差異に係る繰延税金資産・負債は、流動資産・負債として分類し、表示すべきであると考えられる。

(6) これまでの会計実務において要求されていなかった多くの開示事項が要求されている。これらの開示によって、財務諸表の利用者は、会計上の利益と関連する税効果との関係をより一層正確に理解できるようになると考えられる。

参考文献

- [1] Accounting Standards Board, Discussion Paper, *Accounting for Tax* (ASB, 1995).
- [2] American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board, Opinions of the Accounting Principles Board No.11, *Accounting for Income Taxes* (AICPA, 1959).
- [3] 青山監査法人・プライスウォーターハウス編、『国際会計基準ハンドブック』東洋経済新報社、1996年。
- [4] Epstein, Barry J. and Mirza, Abbas Ali, *IAS 99: Interpretation and Application of International Accounting Standards* (John Wiley & Sons, Inc., 1999).
- [5] Financial Accounting Standards Board, *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*, (FASB, 1976).

- [6] ———, Statement of Financial Accounting Concepts, No.6, *Element of Financial Statements* (FASB, 1985).
- [7] ———, Statement of Financial Accounting Standards No.109: *Accounting for Income Taxes* (FASB, 1992).
- [8] International Accounting Standards Committee, International Accounting Standard No.12: *Accounting for Taxes on Income* (IASC, 1979).
- [9] ———, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* (IASC, 1989).
- [10] ———, International Accounting Standard No.9: *Research and Development Costs* (IASC, 1993 Revised).
- [11] ———, International Accounting Standard No.12: *Income Taxes* (IASC, 1996 Revised).
- [12] 梶原 晃 (稿), 「第13章 税効果会計の動向」黒田全紀 (編著) 『会計の国際的動向』同文館, 1997年, 213-226頁.
- [13] 斎藤真哉 (稿), 「第2章 税効果会計とは」中田信正・坂本道美 (編著) 『税効果会計入門』中央経済社, 1999年, 28-87頁.
- [14] 弥永真生・足田浩著, 『税効果会計』中央経済社, 1997年.

